

FG Baden-Württemberg Urteil vom 30.3.2007, 3 K 5/07

§ 68 FGO a.F.: Klage wegen Vorauszahlungsbescheid bei Ergehen des Einkommensteuerjahresbescheid, Rechtskraftwirkung bei Irrtum des FG über Verfahrensgegenstand - Grenzgängerregelung des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz: Nichtrückkehrtag, Abhängigkeit der Annahme der Rückkehr bei bestimmter Entfernung bzw. bestimmten Zeitaufwand, keine Bindung an Verständigungsvereinbarung, Überzeugungsbildung des FG

Tatbestand

- 1 Der am 1952 geborene Kläger wird für das Streitjahr 1998 zusammen mit seiner am 1953 geborenen Ehefrau zur Einkommensteuer zusammen, für die (übrigen) Streitjahre 1999 und 2000 zur Einkommensteuer allein veranlagt. Die Eheleute haben zwei Töchter, die 1980 geborene T 1 und die am 1982 geborene T 2. Die Eheleute sind seit 1986 verheiratet. Die Kläger lebten zunächst (bis Anfang Oktober 2000) zusammen mit ihren Töchtern (S. 7 Abs. 1 der Niederschrift über den Erörterungstermin vom 14. Juli 2006, Bl. 73h der FG-Akten 3 K 5/07) in dem Gebäude Str. in X. Alleineigentümerin dieses Grundstücks war die Ehefrau des Klägers.
- 2 Der Kläger studierte nach Abschluss seiner Schulzeit das Fach Philosophie, ohne dieses Studium jedoch abzuschließen. Später absolvierte er erfolgreich eine Ausbildung zum Industriekaufmann und Betriebsinformatiker (IHK). Vom 01. Januar bis zum 31. März 1997 arbeitete der Kläger bei der N GmbH in Y (Hinweis auf die Lohnsteuerkarte 1997, Einkommensteuerakten Bl. 11 a/1997). Anschließend nahm er eine Tätigkeit bei der M AG in F/CH als Organisationsprogrammierer auf, danach als O bei der P (Schweiz) AG. Sein Arbeitsort war zunächst R im Kanton R. Zum 01. Januar 1998 wechselte er beim selben Arbeitgeber in dessen (schweizerische) Zentrale nach Z, Str. 2, wo der Kläger heute noch arbeitet. Wegen der näheren Einzelheiten seiner Tätigkeit wird auf den Arbeitsvertrag vom 29. April 1997 Bezug genommen (Bl. 105 - 110 der Finanzgerichts(FG)-Akten 3 K 5/07).
- 3 Die Entfernung zwischen dem Arbeitsort des Klägers in Z, Str. 2 und dem Wohnsitz des Klägers in X, Str. beträgt 92,9 km. Die Fahrdauer beträgt nach den Angaben des Routenplaners von Falk (.de) 1 Stunde und 1 Minute (Profil: schnellste Strecke, Pkw mittel, Mautstraßen zulässig). Bei dieser Berechnung ist jedoch nicht berücksichtigt, dass die Verbindung zwischen H und Z in den Streitjahren noch nicht autobahnmäßig erschlossen war. Dies ist auch zwischen den Beteiligten unstrittig.
- 4 Nach den Angaben in der Ansässigkeitsbescheinigung für Grenzgänger zum Zwecke der Ermäßigung der Abzugssteuern nach Art. 15 a Abs. 1 Satz 3 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland/Schweiz des Verhandlungsprotokolls vom 18. Dezember 1991 - bestätigt durch den Beklagten[das Finanzamt -FA-] am 12. Juni 1997 (Bl. 8/1997 der Einkommensteuerakten Band II) - hat der Kläger seinen Wohnsitz in X im Str., zu dem er regelmäßig vom seinem Arbeitsort bei der P (Schweiz) AG in R zurückkehrt und bei der er seit dem 01. August 1997 tätig ist. In der Ansässigkeitsbescheinigung vom 31. Oktober 1997 des FA (Bl. 33/1998 der Einkommensteuerakten, Band II) wird für das Streitjahr 1998 zur Vorlage beim Arbeitgeber des Klägers und zur Ermäßigung der Abzugssteuern nach Art. 15 a Abs. 1 Satz 3 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland/Schweiz bestätigt, dass der Kläger im Str. in X ansässig ist.
- 5 Die Schwester des Klägers hat ihren Wohnsitz in der Wohnung Nr. XX im Weg 1 in G/CH. Nach den Angaben des Klägers übernachtete er seit seiner Arbeitsaufnahme bei der P (Schweiz) AG in Z zum 1. Januar 1998 bis August 1999 an Arbeitstagen auch bei seiner Schwester in G (Hinweis auf das Schreiben der Schwester der Klägerin[Bl. 50 der Einkommensteuerakten/Band I]). Die Wohnung seiner Schwester hat eine Fläche von ungefähr 60 m². Sie verfügt über 2,5 Zimmer, Schlafzimmer, ein Wohnzimmer und ein Esszimmer. Die Schwester des Klägers lebte allein in der Wohnung. Dem Kläger wurde ein Schlüssel für die Wohnung übergeben. Der Kläger entschloss sich mitunter spontan, bei seiner Schwester zu übernachten. Bisweilen wurden Übernachtungen auch vorher verabredet. Der Kläger hatte in der

Wohnung seiner Schwester keinen eigenen Raum zur Verfügung. Er schlief auf einer Schlafgelegenheit im Wohnzimmer. Die Bemühungen der Schwester um eine größere Wohnung (wegen der Aufenthalte des Klägers schlugen fehl - Hinweis auf das Schreiben der Vermieterin - der AA Verwaltungen AG in G/CHF - vom 7. Januar 1998, Bl. 52 der Einkommensteuerakten/Band I; Schreiben der Schwester vom 6. Januar 1998, Bl. 51 der Einkommensteuerakten/Band I).

- 6 Der Kläger erhielt am 05. Januar 1998 durch den Kanton G die Aufenthaltsbewilligung B erteilt. Als Wohnort wird in der Aufenthaltsbewilligung der Wohnsitz der Schwester des Klägers in G angegeben (Bl. 74 und 75 der FG-Akten 11 K 56/99). Wegen weiterer Einzelheiten wird auf das Schreiben der Schwester des Klägers vom 06. Januar 1998 und der Vermieterin vom 06. Januar 1998 Bezug genommen (Bl. 50 - 52 der Einkommensteuerakten/Band I).
- 7 Der Kläger fuhr über E an der Z/CH von seinem Arbeitsort in Z, Str. 2 zur Wohnung seiner Schwester. Nach dem Routenplaner von falk.de beträgt die Entfernung 44,1 km, die Fahrdauer 46 Minuten (schnellste Strecke, Pkw mittel, Mautstraßen zulässig - Hinweis auf Bl. 73/7 - 73/9 der FG-Akten 3 K 5/07).
- 8 Zum 01. September 1999 mietete der Kläger in U/CH im Weg 2 eine (nicht möblierte) 4,5-Zimmer-Wohnung an. Der (gesamte) Mietzins betrug monatlich 1.000 CHF. Die Wohnung hatte eine größere Fläche (Hinweis auf Bl. 73o-s der FG-Akten 3 K 5/07) als die Wohnung im Str. in X (Hinweis auf die vom Kläger dem FG vorgelegten Bilder, Bl. 127 der FG-Akten) 3 K 5/07), die eine Wohnfläche von ca. 90 m² hatte (Hinweis insoweit auf S. 7 Abs. 2 der Niederschrift über den Erörterungstermin vom 14. Juli 2006, Bl. 73a - 73m der FG-Akten 3 K 5/07). Der Kläger richtete die Wohnung nach und nach für seine Bedürfnisse ein (Hinweis auf die Fotos lt. Bl. 128 der FG-Akten 3 K 5/07). Hierzu kaufte er zum Teil Einrichtungsgegenstände, zum Teil überführte er auch Teile aus der Wohnung in X (Hinweis auf Bl. 129 der FG-Akten 3 K 5/07) in die Wohnung in U. Die Entfernung zwischen der Wohnung in U und dem Arbeitsort des Klägers in Z, Str. 2 beträgt nach den Angaben im Routenplaner von falk.de 8,4 km, die Fahrdauer 7 Minuten (schnellste Strecke, Pkw mittel, Mautstraßen zulässig). Im Übrigen wird wegen des Energieverbrauchs, der Anschaffung von Einrichtungsgegenständen u.ä. auf Bl. 55 ff. der Einkommensteuerakten/Band I Bezug genommen.
- 9 Die Ehefrau des Klägers arbeitete bis zum 30. September 2000 bei der W in X (Hinweis auf die Lohnsteuerkarte 2000, Bl. 15 der Einkommensteuerakten 2000 zur StNr. XXXXX/XXXXX). Zum 01. Oktober 2000 nahm sie eine Tätigkeit bei einem Buchführungsunternehmen in der Schweiz auf. Diese Tätigkeit übte die Ehefrau des Klägers fünf Jahre aus. Im zeitlichen Zusammenhang mit der Beendigung ihres Arbeitsverhältnisses in X und dem Beginn ihrer Tätigkeit in der Schweiz haben die Eheleute den gesamten Hausrat aus der Wohnung in X im Str. nach U/Weg 2 überführt. Seit dem Jahr 2001 haben die Eheleute eine Wohnung in U, Weg 3 angemietet. Inzwischen wohnen die Eheleute in G, Str. 3. Die älteste Tochter des Klägers und seiner Ehefrau, B, war ab August 2000 ein Jahr lang als Au-pair in den USA. Die jüngere Tochter, T 2, ist mit dem Umzug ihrer Mutter zum 01. Oktober 2000 zu ihrem Freund gezogen. Ab 01. Oktober 2000 stand das Haus im Str. in X leer bzw. wurde leer geräumt. Das Grundstück Str. in X wurde am 04. September 2002 veräußert.
- 10 Das FA gab am 01. Juli 1997 (Bl. 5 der Einkommensteuerakten Bd. II zur StNr. XXXXX/XXXXX) einen Vorauszahlungsbescheid zur Post. Darin wurden die Einkommensteuervorauszahlungen ab dem Streitjahr 1998 festgesetzt (auf jeweils 4.751 DM). Am 15. Januar 1998 (Bl. 21 Bd. II der Einkommensteuerakten) stellte der Kläger den Antrag, die Einkommensteuervorauszahlungen für 1998 auf 0 DM herabzusetzen. Nachdem der Kläger der Aufklärungsanordnung des FA vom 03. März 1998 (Bl. 26 Bd. II der Einkommensteuerakten) nicht nachgekommen war, lehnte das FA mit Verfügung vom 30. April 1998 (Bl. 29 Bd. II der Einkommensteuerakten) den Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen ab. Hiergegen legte der Kläger (sinngemäß) mit Schreiben vom 26. Mai 1998, eingegangen beim FA am 27. Mai 1998, Einspruch ein (Bl. 1 der Rechtsbehelfsakten; Hinweis im Übrigen auf das Schreiben des FA vom 26. Juni 1998 Abs. 1, Bl. 4 der Rechtsbehelfsakten).

- 11 Mit Schreiben vom 24. September 1998 der P (Schweiz) AG - gerichtet an den Kläger - wird „gerne“ bestätigt, dass der Kläger aufgrund seiner unregelmäßigen Arbeitszeit, hohen Präsenzzeiten (auch abends), diversen wichtigen Anlässen am Hauptsitz in Z auf einen Wohnsitz in der Region angewiesen sei (vgl. Bl. 22 der Rechtsbehelfsakten).
- 12 Am 11. März 1999 erhob der Kläger Untätigkeitsklage wegen „Vorauszahlungen an Einkommensteuer etc. 1998“ (Az. des FG: 11 K 56/99). Am 21. April 1999 gab das FA die Einspruchsentscheidung wegen Einkommensteuer-Vorauszahlung 1998 zur Post (Bl. 11 - 15 der FG-Akten 11 K 56/99).
- 13 Am 16. Juni 2000 reichte der Kläger die Einkommensteuererklärung für 1998 beim FA ein (Bl. 36 ff. der Einkommensteuerakten Bd. II). Daraufhin erließ das FA am 03. November 2000 einen Einkommensteuerbescheid für 1998, in dem es davon ausging, dass der Kläger mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Grenzgänger der deutschen Besteuerung unterliege. Die Einkommensteuer wurde nach der Splittingtabelle auf 62.570 DM festgesetzt, nach Abzug von Abzugsbeträgen/Vorauszahlungen ergab sich eine (noch offene) Steuerschuld von 45.031 DM. Zu „Erläuterungen“ a.a.O. erklärt das FA, dass der Bescheid den mit der Klage angefochtenen Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid 1998 ersetze. Der Kläger könne innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe dieses Einkommensteuerbescheids beim FG beantragen (Hinweis auf § 68 der Finanzgerichtsordnung -FGO-), den Bescheid zum Gegenstand des anhängigen Klageverfahrens zu machen; ein Einspruch erübrige sich dann. Werde weder Einspruch eingelegt, noch der Antrag nach § 68 FGO gestellt, werde mit Ablauf der Rechtsbehelfsfrist die Klage unzulässig. Der Bescheid wurde dem Prozessbevollmächtigten bekannt gegeben.
- 14 Am 06. November 2000 beantragte der Kläger, den Einkommensteuerbescheid vom 03. November 2000 zum Gegenstand des anhängigen Verfahrens zu dem Az. 11 K 56/99 zu machen (Bl. 25 der FG-Akten 11 K 56/99).
- 15 Mit Schreiben vom 06. November 2000 (eingegangen beim FA am 07. November 2000 - Bl. 49 der Einkommensteuerakten Bd. II -) legte der Kläger gegen den Einkommensteuerbescheid für 1998 Einspruch ein. Mit Schreiben vom 30. November 2000 (eingegangen beim FA am 30. November 2000 - Bl. 51 der Einkommensteuerakten Bd. II -) legte der Kläger „erneut“ Einspruch ein.
- 16 Mit dem - später gegenstandslos gewordenen - Gerichtsbescheid vom 30. April 2002 11 K 56/99 (Bl. 45 ff. der FG-Akten 11 K 56/99) wurde die Klage wegen Einkommensteuer 1998 (als unzulässig) abgewiesen. Der 11. Senat führt aus: Der Einkommensteuerbescheid für 1998 vom 03. November 2000 habe nicht in das Klageverfahren (zum Aktenzeichen 11 K 56/99) nach § 68 FGO a.F. in das Klageverfahren einbezogen werden können, weil der dafür erforderliche Sachzusammenhang zwischen dem neuen und dem ursprünglichen Verfahrensgegenstand fehle. Wäre der Einkommensteuer-vorauszahlungsbescheid vom 01. Juli 1997 mit Einspruch und Anfechtungsklage angefochten worden, so hätte der Einkommensteuerbescheid für 1998 gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens werden können, weil nach wie vor die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzungen zu prüfen gewesen wäre und sich lediglich der Rechtsgrund geändert habe. Die Kläger hätten diesen Weg nicht gewählt; der Vorauszahlungsbescheid vom 01. Juli 1997 sei bestandskräftig geworden. Stattdessen hätten die Kläger die Herabsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen 1998 beantragt und nach Ablehnung durch das FA und ergebnislosem Einspruchsverfahren hiergegen Klage erhoben. Die bei der Anpassung (Herabsetzung) von Vorauszahlungen anwendbaren Maßstäbe seien nicht die gleichen wie diejenigen bei der Steuerfestsetzung. Es komme hinzu, dass die Anpassung von Vorauszahlungen anders als die Steuerfestsetzung im Ermessen der Finanzbehörde stehe. Dies unterstreiche, dass die Herabsetzung von Vorauszahlungen einerseits und die Einkommensteuerfestsetzung andererseits in keinem oder allenfalls loseem Zusammenhang stünden. Die Einkommensteuerfestsetzung vom 03. November 2000 habe dazu geführt, dass die Einkommensteuer-vorauszahlungen weggefallen seien, ihre Herabsetzung sei nicht

mehr möglich und die Klage auf Herabsetzung in der Hauptsache erledigt. Unter diesen Umständen könne nicht der Einkommensteuerbescheid vom 03. November 2000 zum Verfahrensgegenstand gemacht werden, sondern nur das Klageverfahren in der Hauptsache für erledigt erklärt werden. Mit ihrer Erklärung, den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 03. November 2000 zum Gegenstand des Verfahrens zu machen, hätten die Kläger ihr ursprüngliches Klagebegehren auf Herabsetzung der Vorauszahlungen aufgegeben. Der Senat könne danach für 1998 nicht über das ursprüngliche Klagebegehren hinaus entscheiden, weil die Kläger es nicht länger verfolgten und nicht über das neue Klagebegehren auf Änderung der Einkommensteuerfestsetzung, weil es nicht Gegenstand des Klageverfahrens geworden sei (Hinweis auf § 96 FGO). Eine andere Beurteilung folge auch nicht aus § 67 FGO. Danach wäre zwar der Übergang von einer Verpflichtungsklage auf Herabsetzung von Vorauszahlungen zur Anfechtungsklage auf Änderung (Herabsetzung) der Einkommensteuerfestsetzung möglich, aber nur innerhalb der Klagefrist bezüglich des ursprünglich rechtshängig gemachten Verwaltungsaktes. Bei Übergang zur Anfechtungsklage sei die Klagefrist bezüglich des Ablehnungsbescheides vom 30. April 1998 bzw. der Einspruchsentscheidung vom 21. April 1999 bereits abgelaufen gewesen. Dessen ungeachtet sei die Klage auch nicht begründet.

- 17 Am 24. Mai 2002 erhob der Kläger Untätigkeitsklage wegen Einkommensteuer 1998 (Bl. 1 der FG-Akten 3 K 5/07 -zuvor: 11 K 181/02). Er verwies darauf, dass über den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid vom 03. November 2000 noch nicht entschieden worden sei. Gleichzeitig stellte er gegen den Gerichtsbescheid vom 30. April 2002 11 K 56/99, der dem Prozessbevollmächtigten am 10. Mai 2002 bekannt gegeben wurde, Antrag auf mündliche Verhandlung und bat die Ausführungen zur Unzulässigkeit im Gerichtsbescheid zu überprüfen. Auf die mündliche Verhandlung vom 16. Juli 2002 vertrat der 11. Senat des FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, im Urteil vom 16. Juli 2002 11 K 56/99 die gleiche Auffassung zur Unzulässigkeit, wie bereits im Gerichtsbescheid. Demzufolge wurde die Klage (als unzulässig) abgewiesen, im Übrigen darauf hingewiesen, dass die Klage auch unbegründet sei. In diesem Zusammenhang führte der 11. Senat aus, dass die Grenzgängereigenschaft des Klägers nur entfielen, wenn er nachweisen könnte, dass er an mehr als 60 Tagen aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz nach X zurückgekehrt sei. Ob dem Kläger dieser Nachweis auf der Grundlage der erst mit Schriftsatz vom 02. Juli 2002 vorgelegten Aufstellung der Nichtrückkehrtage gelungen sei, werde das FA zunächst im Einspruchsverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 03. November 2002 zu prüfen haben. Dabei werde es ggf. die Schwester des Klägers als Zeugin zu hören haben (Hinweis auf § 92 der Abgabenordnung -AO 1977-).
- 18 Der Kläger hat - wie bereits im Urteil vom 16. Juli 2002 11 K 56/99 erwähnt - am 03. Juli 2002 eine Liste über die Nichtrückkehrtage für 1998 beim FG eingereicht (Bl. 72-73, 79-81 der FG-Akten 11 K 56/99). Danach ist er an 96 Tagen aus beruflichen Gründen nicht von seinem Arbeitsort in Z/CH zu seinem Wohnort nach X in die Bundesrepublik Deutschland zurückgekehrt (Bl. 79 - 81 der FG-Akten). Der Kläger hat die Aufstellung über die Nichtrückkehrtage selbst angefertigt. Dies geschah in zeitlichem Zusammenhang mit der Abgabe der Aufstellung der Nichtrückkehrtage von 1998, demzufolge im Juni/Juli 2002. Die Aufstellung über die Nichtrückkehrtage wurde von einer Bediensteten seines Arbeitgebers, T T (Personalmanagerin bei der P [Schweiz] AG in Z) unterschrieben. Der Kläger erklärt, TT habe, bevor sie die Aufstellung über die Nichtrückkehrtage unterschrieben habe, ihm - dem Kläger - tief in die Augen geblickt (Abs. 4 und 5, Seite 7 der Niederschrift über den Erörterungstermin vom 14. Juli 2006, Bl. 73a und 73i ff. der FG-Akten 3 K 5/07).
- 19 Mit Einspruchsentscheidung vom 26. August 2002 wies das FA den Rechtsbehelf wegen Einkommensteuer 1998 als unbegründet zurück (Bl.9- 15 der FG-Akten 3 K 5/07). Wegen des Vorbringens des Klägers im Klageverfahren wird auf dessen Schriftsatz vom 27. Dezember 2002 (Bl. 32 - 41 der FG-Akten 3 K 5/07 - zuvor 11 K 181/02 -) Bezug genommen.

20

Mit Beschluss vom 14. Juni 2004 11 K 181/02 wurde der Rechtsstreit auf den Einzelrichter übertragen (Bl.

53 der FG-Akten 3 K 5/07 - zuvor 11 K 181/02 -). Am 14. Juli 2006 und am 28. September 2006 fanden vor dem Einzelrichter des erkennenden Senats Termine zur Erörterung des Sach- und Streitstandes statt. Auf die hierüber den Beteiligten bekannt gegebenen Niederschriften wird Bezug genommen (Bl. 73a - 73m der FG-Akten bzw. Bl. 146 und 147 der FG-Akten. 3 K 5/07).

21 Im Anschluss an den Erörterungstermin vom 14. Juli 2006 legte der Kläger ein Schreiben seines Kollegen O D (der sein Vorgesetzter war in den Streitjahren und der ihn - den Kläger - eingestellt hatte) vor zur Arbeit, die er - der Kläger - in den Streitjahren für die P (Schweiz) AG erbracht hat (Bl. 140 - 142 der FG-Akten 3 K 5/07 - zuvor 11 K 181/02 -).

22 Für 1999:

23 Mit Schreiben vom 04. Januar 1999 (Bl. 19 und 20 der Rechtsbehelfsakten) beantragte der Kläger (sinngemäß) die Einkommensteuervorauszahlungen für 1999, weil sich an der strittigen Rechtsfrage nichts geändert habe, auf 0 DM herabzusetzen. Mit Schreiben vom 23. Februar 2000 - eingegangen beim FA vom 25. Februar 2000 - (Bl. 44 der Rechtsbehelfsakten) legte der Kläger Einspruch ein gegen die Ablehnung des Antrags auf Herabsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen für das IV. Quartal 1999. Begründet wurde dies damit, dass der Kläger im Jahr 1999 nicht mehr in der Bundesrepublik Deutschland wohnhaft gewesen sei. Demzufolge seien seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht der deutschen Besteuerung zu unterwerfen.

24 Am 06. Juli 2001 reichte der Kläger für 1999 die Einkommensteuererklärung beim FA ein. Dabei beantragte er getrennte Veranlagung. Er ging davon aus, dass er mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht der deutschen Besteuerung unterliege (Hinweis auf Anlage AUS zur Einkommensteuererklärung, Bl. 5/1999 der Einkommensteuerakten und Hinweis auf den Lohnausweis für die Steuererklärung vom 07. Juli 2000 Bl. 6 der Einkommensteuerakten 2000).

25 Dem folgte das FA im Einkommensteuerbescheid vom 21. Oktober 2002 nicht. Es setzte im Wege der getrennten Veranlagung die Einkommensteuer nach der Grundtabelle auf 55.499 DM fest. Dabei unterwarf es die die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit der deutschen Besteuerung. Es führte aus, der Familienwohnsitz habe sich für das gesamte Jahr 1999 in X befunden. Die Besteuerung obliege daher dem Wohnsitzstaat, der Bundesrepublik Deutschland. Den form- und fristgerecht eingelegten Einspruch vom 22. November 2002 (Bl. 21 Bd. I der Einkommensteuerakten) wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 01. September 2003 als unbegründet zurück. Auf die hierüber dargelegten Entscheidungsgründe wird zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug genommen (Bl. 38 - 45 der FG-Akten zum Az. 11 K 231/03). Am 2. Oktober 2003 erhob der Kläger form- und fristgerecht Klage (Bl.1 der FG-Akten 11 K 231/03).

26 Mit Schriftsatz vom 16. Juli 2004 (auf dessen Inhalt auch im Übrigen Bezug genommen wird - Bl. 18 - 19, 22 - 24 der FG-Akten 11 K 231/03) legte der Kläger erstmalig eine Aufstellung der Tage vor, an denen er aus beruflichen Gründen nicht von seinem Arbeitsort in Z an seinen Wohnsitz zurückgekehrt sei. Danach ist er an 83 Tagen aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnort zurückgekehrt. Wegen der zur Begründung seines Klagebegehrens für 1999 vorgetragenen Erwägungen wird auf den Schriftsatz vom 16. Juli 2004 (Bl. 18 und 19 der FG-Akten 11 K 231/03). Mit Beschluss vom 20. Juli 2004 11 K 231/03 wurde der Rechtsstreit auf den Einzelrichter übertragen. Mit Beschluss vom 20. Juli 2006 11 K 231/03 wurde das Klageverfahren wegen 1999 zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung mit dem Verfahren 11 K 181/02 wegen 1998 verbunden. Im Übrigen wird auf die Ausführungen für 1998 Bezug genommen.

27 Für 2000:

28 Am 01. März 2002 reichte der Kläger die Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2000 beim FA ein.

Dabei beantragte er getrennte Veranlagung. Er ging davon aus, dass er mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht der deutschen Besteuerung unterfalle (Anlage AUS zur Einkommensteuererklärung, Bl. 14/2000 der Einkommensteuerakten Bd. I). Der Bruttolohn des Klägers betrug abzüglich der Kinderzulage von 1.080 CHF 182.546 CHF (Bl. 15/2000 der Einkommensteuerakten und Aktenvermerk zu Zeilen 38 - 42 der Anlage AUS zur Einkommensteuererklärung, Bl. 14/2000 der Einkommensteuerakten Bd. I). Im Einkommensteuerbescheid vom 21. Oktober 2002 unterwarf das FA die Einkünfte des Klägers für den Zeitraum 01. Januar bis 30. September 2000 der deutschen Besteuerung, weil der Kläger als Grenzgänger anzusehen sei. Die auf den Zeitraum auf 01. Oktober bis 31. Dezember 2000 entfallenden ausländischen Einkünften in Höhe von 69.086 DM wurden in die Berechnung des Steuersatzes einbezogen (Progressionsvorbehalt nach § 32 b des Einkommensteuergesetzes -EStG; vgl. Erläuterungen, Bl. 18/2000 der Einkommensteuerakten Bl. I).

- 29 Auf den form- und fristgerecht eingelegten Einspruch vom 22. November 2002 gab das FA am 01. September 2003 eine Einspruchsentscheidung zur Post, mit der es den Rechtsbehelf (als unbegründet) zurückwies (Bl. 38 - 45 der FG-Akten 11 K 231/03). Am 02. Oktober 2003 erhob der Kläger form- und fristgerecht Klage. Mit Schriftsatz vom 16. Juli 2004 legte der Kläger eine Aufstellung der Nichtrückkehrtage für das Streitjahr 2000 vor (Bl. 20 und 21 der FG-Akten). Danach ist er in der Zeit vom 01. Januar 2000 bis zum 30. September 2000 an 50 Tagen aus beruflichen Gründen nicht von seinem Arbeitsort in Z zu seinem Wohnort in X zurückgekehrt. Unterschrieben ist die Aufstellung über die Nichtrückkehrtage von der Bediensteten bei der P (Schweiz) AG, T T. Wegen des Vorbringens des Klägers zur Begründung seiner Klage wird auf den Schriftsatz vom 16. Juli 2004 Bezug genommen.
- 30 Wegen des weiteren Vorbringens wird auf die Ausführungen zu den Streitjahren 1998 und 1999 Bezug genommen.
- 31 Mit Beschluss vom 20. Juli 2004 wurde der Rechtsstreit wegen des Streitjahres 2000 auf den Einzelrichter übertragen, mit Beschluss vom 20. Juni 2006 wurde die Verbindung des Verfahrens wegen des Streitjahres 2000 zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung mit dem Verfahren zu dem Az. 11 K 181/02 (wegen Einkommensteuer 1998) angeordnet.
- 32 Der Kläger beantragt, den Einkommensteuerbescheid für 1998 vom 03. November 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. August 2002 zu ändern und die Einkommensteuer auf 6.239 DM festzusetzen; den Einkommensteuerbescheid für 1999 vom 21. Oktober 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01. September 2003 zu ändern und die Einkommensteuer auf 0 DM festzusetzen; den Einkommensteuerbescheid für 2000 vom 21. Oktober 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01. September 2003 zu ändern und die Einkommensteuer auf 0 DM festzusetzen.
- 33 Die Steuerschuld lt. dem zuvor wiedergegebenen Klageantrag entspricht einem übereinstimmenden Vorschlag der Beteiligten.
- 34 Das FA beantragt, die Klage abzuweisen.
- 35 Wegen des Vorbringens des FA wird auf dessen Ausführungen in den Einspruchsentscheidungen vom 26. August 2002 (wegen 1998) und vom 01. September 2003 (wegen 1999 und 2000) Bezug genommen. Im Übrigen wird Bezug genommen auf den in der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2007 dem FG übergebenen Schriftsatz vom 29. März 2007.
- 36 Mit Schriftsatz vom 26. März 2007 - eingegangen beim FG am 28. März 2007 - beantragt der Kläger u. a. auch für das Streitjahr 1998 die getrennte Veranlagung. Mit den Beteiligten bestand insoweit Übereinstimmung in der mündlichen Verhandlung, dass dies als Anregung an das FA gedacht ist, nach Ergehen des Urteils in der vorliegenden Sache diesen Änderungsantrag zu bescheiden. Die Beteiligten

wurden auf das Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 19. Mai 2004 III R 18/02, BStBl II 2004, 980).

- 37 Hinsichtlich der im Jahr 2000 fällig gewordenen Einkommensteuer für 1998 (von 45.031 DM, vgl. Bl. 46/1998 der Einkommensteuerakten/Band II) gewährte das FA im Schreiben vom 01. Februar 2001 (Bl. 87 - 91 der Vollstreckungsakten) bis zum 30. Januar 2001 Aufschub von Vollstreckungsmaßnahmen. Im Übrigen erließ das FA am 14. März 2003 (Bl. 131 - 137 u. a. wegen der noch offenen Einkommensteuerschuld für 1998 -Bl. 135 der Vollstreckungsakten) eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung. Diese ist gerichtet an die Sparkasse X-F. Am 18. März 2003 wurde dem Kläger eine beglaubigte Abschrift der Pfändungs- und Einziehungsverfügung an die Adresse Weg 2 in U/CH übersandt. Dieser wohnte jedoch zu diesem Zeitpunkt nicht mehr unter dieser Anschrift. Der Kläger gab in dem Erörterungstermin vom 14. Juli 2006 die Erklärung ab, dass er über diese Pfändungs- und Einziehungsverfügung keine Kenntnis erlangt habe. Der Drittschuldner (die Sparkasse X-F) erklärte, dass der Schuldner (der Kläger) „nicht mehr mit uns in Geschäftsverbindung“ stehe (Bl. 139 der Vollstreckungsakten). Das vom FA angegebene Konto laute nicht auf den Namen des Klägers. Der Kläger erklärte hierzu, dass er mit der Sparkasse X-F keine Kontoverbindung eingegangen sei.
- 38 Weitere Maßnahmen, die im Sinne des § 231 Abs. 1 Satz 1 AO 1977, die als verjährungsunterbrechende Maßnahmen beurteilt werden könnten, sind in den dem FG vorgelegten Vollstreckungsakten nicht zu erkennen.
- 39 Dem FG lagen folgende Akten vor:
- 1 Bd. Rechtsbehelfsakten Bd. I, angelegt 2002, StNr. XXXXX/XXXXX;
 - 1 Hefter mit Unterlagen zum Vollstreckungsverfahren;
 - 1 Bd. Einkommensteuerakten Bd. I, angelegt 04.09.2002 StNr. XXXXX/XXXXX;
 - 1 Bd. Einkommensteuerakten, angelegt 04.09.2002 StNr. XXXXX/XXXXX;
 - 1 Bd. Einkommensteuerakten Bd. II, angelegt 16.06.1999 StNr. XXXXX/XXXXX;
 - 1 Bd. FG-Akten Az: 11 K 56/99;
 - 1 Bd. FG-Akten Az: 11 K 231/03;
 - 1 Bd. FG-Akten Az: 11 V 21/99;
 - 1 Bd. FG-Akten Az: 11 V 22/00;
 - 1 Bd. FG-Akten Az: 11 V 21/00;
 - 1 Bd. FG-Akten Az: 11 K 171/00;
 - 1 Bd. FG-Akten Az: 11 K 170/00.
- 40 Mit Schreiben vom 18. Dezember 2000 beantragte der Kläger die Einleitung eines Verständigungsverfahrens. Hierauf teilte das damals noch zuständige Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 05. Juli 2001 mit, dass es die Einleitung eines Verständigungsverfahrens im Hinblick auf die noch in diesem Jahr (2001!) zu erwartende Entscheidung des FG Baden-Württemberg in dieser Sache zurückstellen werde (Bl. 5 und 6 des Hefters zum Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens, auf den auch im Übrigen Bezug genommen wird).

Entscheidungsgründe

- 41 I. Die Klage ist zulässig.
- 42 1. Die materielle Rechtskraft der Entscheidung des 11. Senats des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg vom 16. Juli 2002 11 K 56/99, die von Amts wegen zu beachten ist (BFH-Urteil

vom 06. November 1985 II R 63/83, BStBl II 1986, 77), steht einer Entscheidung zugunsten des Klägers für das Streitjahr 1998 im vorliegenden Klageverfahren nicht entgegen.

- 43 Aufgrund der Rechtskraftwirkung „wegen Einkommensteuer 1998“ ergangenen Urteils des 11. Senats 11 K 56/99 steht für die Beteiligten bindend fest, dass im Streitjahr 1998 der vom Kläger gestellte Antrag vom 15. Januar 1998 (Bl. 21/1998 der Einkommensteuerakten Bd. II), die Einkommensteuervorauszahlungen ab dem I. Quartal 1998 auf „0“ herabzusetzen, und damit den Vorauszahlungsbescheid vom 01. Juli 1997 zu ändern, ausschließlich Gegenstand des Verfahrens zu dem Az. 11 K 56/99 war und dieser Antrag keinen Erfolg hatte. Nicht Gegenstand dieses Verfahrens war der im vorliegenden Klageverfahren angegriffene Einkommensteuerbescheid für 1998 vom 03. November 2000. Dies ist unzutreffend. Wie der BFH in seinem Urteil vom 27. April 2002 X R 28/02 (BFH/NV 2004, 1287) entschieden hat, ist § 68 FGO (a.F.) anwendbar, wenn das FA die Herabsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen ablehnt und es anschließend die Einkommensteuer für das Kalenderjahr festsetzt, wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen beiden Verwaltungsakten vorliegt. Dies ist im Streitfall gegeben. Der ursprünglich angefochtene Bescheid vom 30. April 1998 (Bl. 29/1998 der Einkommensteuerakten/Band II) und der (Jahres-) Einkommensteuerbescheid für 1998 vom 3. November 2000 haben einen identischen Regelungsbereich, soweit es um die Frage der Grenzgängereigenschaft des Klägers geht. Denn das FA hat die vom Kläger beantragte Herabsetzung der Vorauszahlungen für alle Quartale des Jahres 1998 mit dem Hinweis darauf abgelehnt, dass der Kläger als Grenzgänger der deutschen Besteuerung unterfalle. An dieser Auffassung hat das FA im nachfolgenden (Jahres-)Einkommensteuerbescheid festgehalten und die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit wegen seines Arbeitsverhältnisses mit der P (Schweiz) AG angesetzt. Das Ersetzungsverhältnis zwischen den beiden Bescheiden hat sich in den Erläuterungen zum Jahressteuerbescheid niedergeschlagen, in dem das FA ausdrücklich erklärt hat, dass der Jahressteuerbescheid den mit der Klage angefochtenen Bescheid ändert (a.a.O. zu Erläuterungen). Entgegen der Auffassung des 11. Senats im Urteil 11 K 56/99 steht der Anwendung des § 68 FGO a.F. in diesem Fall nicht entgegen, dass es sich bei der Klage um Herabsetzung der Vorauszahlungen um ein Verpflichtungsbegehren handelt, während die gegen den Jahressteuerbescheid gerichtete Klage eine Anfechtungsklage ist. Der Zweckbestimmung des § 68 FGO (a.F.) entsprechend ist für die Anwendung der Vorschrift allein entscheidend, ob der angefochtene ursprüngliche und der neue Bescheid „dieselbe Steuersache“ betreffen (BFH-Urteil vom 20. Mai 1984 VI R 105/92, BStBl II 1994, 836; Schallmoser in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 68 FGO Rn. 56 mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung und zum Schrifttum).).
- 44 Nach § 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO binden rechtskräftige Urteile die Beteiligten (und ihre Rechtsnachfolger), soweit über den Streitgegenstand entschieden worden ist. Streitgegenstand ist bei einer Anfechtungsklage die Rechtsbehauptung des Klägers, der Verwaltungsakt sei rechtswidrig und verletze ihn in seinen Rechten. Inwieweit die Rechtsbehauptung vom Gericht tatsächlich überprüft worden ist, ergibt sich nicht allein aus dem Tenor des Urteils, sondern auch unter der Berücksichtigung des Sachverhalts, der der Entscheidung zugrunde lag. Zwar erwächst nur der Tenor der gerichtlichen Entscheidung in Rechtskraft und erzeugt eine Bindungswirkung. Die Entscheidungsgründe ergeben aber Aufschluss darüber, wieweit die Bindungswirkung gemäß § 110 FGO reicht (BFH-Urteil vom 17. Dezember 1998 IV R 47/98, BStBl II 1999, 303; BFH-Beschluss vom 21. März 2000 IX B 127/99, Juris; Lange in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., § 110 FGO Rn. 48). Maßgebend ist, worüber das Gericht entschieden hat (BFH-Urteil vom 8. Juni 2000 IV R 56/99, BStBl II 2001, 89; Lange in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., § 110 FGO Rn. 73 zur Rechtskraftwirkung eines Prozessurteils)
- 45 Der Streitgegenstand des Urteils des 11. Senats 11 K 56/99 war die Behauptung des Klägers, der Bescheid vom 30. April 1998 über die Ablehnung der Änderung des Einkommensteuervorauszahlungsbescheids für die Quartale des Jahres 1998 **und** der Jahreseinkommensteuerbescheid für 1998 seien rechtswidrig und verletzen ihn in seinen Rechten, weil er kein Grenzgänger sei und demzufolge mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der deutschen

Besteuerung nicht unterfalle. Infolge des rechtskräftigen, klageabweisenden Tenors steht zunächst fest, dass der Kläger durch die Herabsetzung der Ablehnung der Vorauszahlungen für alle Quartale des Jahres 1998 nicht in seinen Rechten verletzt ist. Die bindende Wirkung des Urteils erschöpft sich jedoch nicht in dieser Feststellung. Durch Rückgriff auf die Entscheidungsgründe ergibt sich, dass der 11. Senat geprüft hat, ob der Einkommensteuerjahresbescheid vom 03. November 2000 den Kläger in seinen Rechten verletze und diese Prüfung jedoch nicht vollzogen hat, weil dieser Bescheid nicht Gegenstand des Verfahrens 11 K 56/99 geworden sei. Damit entfaltet das Urteil des 11. Senats 11 K 56/99 Bindungswirkung für die Beteiligten auch insoweit, als feststeht, dass Gegenstand dieses Verfahrens nicht die Rechtmäßigkeit des Einkommensteuerbescheides vom 03. November 2000 für 1998 war.

- 46 Aufgrund dieser Bindungswirkung kann der Kläger nunmehr in dem vorliegenden Rechtsstreit gegen die Einkommensteuerfestsetzung für 1998 vom 3. November 2000 geltend machen, er unterfalle, weil auf ihn die Grenzgängerregelung des Art. 15 a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (DBA-Schweiz) anzuwenden sei. Der erkennende Senat kann demgemäß im vorliegenden Verfahren über die vom Kläger aufgestellte Rechtsbehauptung, er sei kein Grenzgänger und unterfalle demzufolge nicht der deutschen Besteuerung, entscheiden, ohne durch die Rechtskraft der Entscheidung des 11. Senats in dem Verfahren 11 K 56/99 daran gehindert zu sein, weil dieser Senat ausdrücklich entschieden hat, dass der Einkommensteuerjahresbescheid für 1998 gerade nicht Gegenstand des bei ihm anhängig gewesenen Verfahrens geworden sei.
- 47 Bezüglich des Streitjahres 1998 folgt aus den zuvor dargelegten Erwägungen des Weiteren, dass die Klage auch im Hinblick auf § 44 FGO nicht unzulässig ist. In den Fällen, in denen - wie im Streitfall bezüglich des Einkommensteuerbescheides vom 03. November 2000 - ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, ist die Klage grundsätzlich nur zulässig, wenn das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist. Insoweit wurde vom Kläger am 07. November 2000 ordnungsgemäß Einspruch eingelegt (Bl. 49/1998 der Einkommensteuerakten/Band II). Zwar hat der Kläger am 8. Dezember 2000 beim FG den Antrag gestellt, den Bescheid zum Gegenstand des Verfahrens 11 K 56/99 zu machen (Bl. 39 der FG-Akten 11 K 56/99). Grundsätzlich gilt im Anwendungsbereich des § 68 FGO a.F. ein zunächst eingelegter Einspruch gegen einen Jahresbescheid in dem Zeitpunkt als zurückgenommen gilt, in dem der Steuerpflichtige den Antrag (wie z. B. im Streitfall am 08. Dezember 2000) gestellt hat, diesen Bescheid zum Gegenstand des Verfahrens zu machen. Der Senat ist jedoch durch die Rechtskraft der Entscheidung des 11. Senats 11 K 56/99 und dessen Ausführungen a.a.O., dass dieser Antrag nach § 68 FGO a.F. den Jahressteuerbescheid nicht zum Gegenstand des Verfahrens 11 K 56/99 machen konnte, gehindert, in der Antragstellung eine Rücknahme des zunächst eingelegten Einspruchs zu sehen. Der 11. Senat hat mit Bindung auch für die Beteiligten das vorliegende Verfahren entschieden, dass dieser Antrag nicht wirksam gestellt werden konnte. Ein nicht wirksamer Antrag nach § 68 FGO kann nicht eine (konkludente) Erklärung der Rücknahme eines zuvor eingelegten Einspruchs bedeuten (Hinweis auf Artikel 19 Absatz 4 des Grundgesetzes -GG-). Die Rechtskraftwirkung dieser Feststellung des 11. Senats hindert den erkennenden Senat daran, eine andere Auffassung hierzu zu vertreten.
- 48 2. Der Rechtsstreit ist in der Hauptsache bezüglich des Streitjahres 1998 auch nicht (teilweise) erledigt, weil die verbleibende (Einkommen-)Steuerforderung in Höhe von 45.031 DM nicht erloschen ist (s. zu: „noch zu zahlen“ in der Anrechnungsverfügung vom 3. November 2000). Eine Erledigung des Rechtsstreits in der Hauptsache ist gegeben, wenn der Steueranspruch durch Eintritt der Zahlungsverjährung erloschen ist (§§ 47, 231 AO; vgl. BFH-Urteil vom 18. November 2003 VII R 5/02, BFH/NV 2004, 1057; BFH-Beschluss vom 25. März 1993 V B 73/92, BFH/NV 1994, 437).
- 49 Im vorliegenden Fall wurde die Zahlungsverjährung unterbrochen durch die Pfändungsverfügung vom 14.

März 2003 (Bl. 131 der Vollstreckungsakten). Diese wurde mit der Zustellung an den Drittschuldner, die Sparkasse X-F wirksam (BFH-Beschluss vom 14. November 2006 XI B 186/05, BFH/NV 2007, 388). Dies gilt auch dann, wenn eine Mitteilung an den Vollstreckungsschuldner (im Streitfall: den Kläger) unterblieben ist, und dieser auch sonst von der Pfändung nichts erfährt (BFH-Urteil vom 13. Januar 1987 VII R 80/84, BStBl II 1987, 251). Die unterlassene oder erfolglose Mitteilung an den Vollstreckungsschuldner oder dessen Bevollmächtigten über die erfolgte Zustellung einer Pfändung an den Drittschuldner hindert die Unterbrechung der Zahlungsverjährung nach § 231 Abs. 1 AO mit der Folge des Neubeginns der Verjährungsfrist nicht (Beschluss des FG Hamburg vom 06. August 2001 I 200/01, Juris).

- 50 Materiell ging die Pfändung des FA zwar ins Leere, weil der Kläger jedenfalls zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Pfändungsverfügung keine Kontoverbindung mehr bei dem Drittschuldner, der Sparkasse X-F (Urteil des FG Köln vom 08. Dezember 2004 14 K 6912/03, EFG 2005, 496; Stöber, Forderungspfändung, 14. Aufl., 2005, Rn. 486 und 487) unterhielt. Der Umstand, dass die Pfändung mangels bestehender Forderungen beim dem Drittschuldner ins Leere geht, steht der Annahme der Wirksamkeit der Verfügung als solcher jedoch nicht entgegen (BFH-Beschluss vom 8. April 1997 VII B 210/96, BFH/NV 1997, 640; Beermann in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a.a.O., § 309 AO Rn. 18 mit weiteren Nachweisen). Diese wirksame Pfändung unterbrach die Zahlungsverjährung im Jahr 2003, mit der Folge, dass mit Ablauf des Jahres eine neue 5-jährige Verjährungsfrist zu laufen begann, die zurzeit noch nicht abgelaufen ist.
- 51 3. Die Klage wegen 1998 ist auch nicht etwa deshalb unzulässig, weil im Zeitpunkt der Klageerhebung das Vorverfahren noch nicht abgeschlossen war. Die Frist von sechs Monaten gemäß § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO war jedenfalls im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung verstrichen, so dass die Klage schon aus diesem Grund „in die Zulässigkeit hineingewachsen ist“ (BFH-Urteil vom 28. September 1990 VI R 98/89, 100/89, BStBl II 1991, 363, zu II. 1.)
- 52 **II. Die Klage ist begründet.**
- 53 1. Der Kläger unterliegt mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit für die Jahre 1998, 1999 und 2000 nicht der deutschen Besteuerung, weil er nicht als Grenzgänger im Sinne des Art. 15 a Abs. 1 DBA-Schweiz zu beurteilen ist. Deshalb ist die Schweiz und nicht die Bundesrepublik Deutschland zur Besteuerung seiner Arbeitseinkünfte berechtigt.
- 54 Nach Art. 15 a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Grenzgänger ansässig ist. Demgegenüber gelten für Einkünfte von in einem Vertragsstaat ansässigen Arbeitnehmern, die in dem anderen Vertragsstaat ihre Arbeit ausüben und nicht Grenzgänger sind, hinsichtlich des Besteuerungsrechts die Regelung in Art. 15 i. V. m. Art. 24 DBA-Schweiz; danach ist bei einem in Deutschland ansässigen Arbeitnehmer mit Arbeitsort in der Schweiz - vorbehaltlich der im Streitfall nicht eingreifenden Sonderregelung in Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz (Durchbrechung des Arbeitsortprinzips/183-Tage-Klausel) - die Schweiz zur Besteuerung der Arbeitseinkünfte berechtigt (Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz) und die Bundesrepublik Deutschland zur Freistellung dieser Einkünfte von der Einkommensteuer verpflichtet (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA-Schweiz; BFH-Urteil vom 20. Oktober 2004 I R 31/04, BFH/NV 2005, 840). Für den Streitfall folgt hieraus, dass der Arbeitslohn des Klägers aus seiner Tätigkeit bei der P (Schweiz) AG in Z in den Streitjahren 1998 bis 2000 nicht der deutschen Besteuerung nicht unterliegt, weil der Kläger in diesen Jahren nicht als Grenzgänger zu beurteilen ist und demzufolge entsprechend dem in Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz zum Ausdruck kommenden Arbeitsortprinzip der Schweiz das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Arbeitslohnes des Klägers zukommt, von dem sie auch Gebrauch gemacht hat (Hinweis auf die mit Schriftsatz vom 20. September 2006 vom Kläger vorgelegten Steuerbescheide [vgl. Bl. 113- 127 der FG-Akten]).

- 55 Grenzgänger im Sinne des Art. 15 a DBA-Schweiz ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die im anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15 a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz). Nach Art. 15 a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz entfällt bei einer in einem Vertragsstaat ansässigen und im anderen Vertragsstaat arbeitenden Person die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt.
- 56 Der Gesetzgeber geht bei den in einem Vertragsstaat ansässigen und im anderen Vertragsstaat arbeitenden Personen von der Vermutung der regelmäßigen Rückkehr aus (vgl. zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen als völkerrechtliche Verträge: Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge, BGBl Teil II 1985, 926, 927, 939). Seit Inkrafttreten des Art. 15 a DBA-Schweiz ist nicht mehr die tägliche oder nahezu tägliche zweimalige Überschreitung der Grenze gefordert, sondern die „regelmäßige“ Rückkehr vom Arbeitsort an den Wohnsitz. „Regelmäßig“ bedeutet lediglich „jeweils nach Arbeitsende“ (Kempermann in: Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Kommentar, Art. 15 a Rn. 33, m. w. N.). Abweichendes von der Vermutung der regelmäßigen Rückkehr in dem zuvor dargelegten Sinne muss in erster Linie vom Steuerpflichtigen dargelegt und ggf. bewiesen werden (z. B. durch eine Bescheinigung seines Arbeitsgebers [Art. 3 Abs. 2 Satz 2 des Zustimmungsgesetzes vom 30. September 1993, BStBl I 1993, 927]; Gosch, Entscheidungen des Bundesfinanzhofs für die Praxis der Steuerberatung - BFH/PR - 2005, 81 zu 4.). Allerdings schließt die genannte Bescheinigung eine eigenständige Nachprüfung durch die Finanzbehörden und das Finanzgericht des Ansässigkeitsstaates nicht aus (BFH-Beschluss vom 12. April 2006 I B 143/05, juris; BFH-Urteile in BFH/NV 2005, 840 zu II. 5.; vom 15. September 2004 I R 67/03, zu II. 6, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, DStRE 2005, 84; BFH/NV 2005, 267; Urteil des FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 25. Februar 1998 2 K 315/96 -rechtskräftig-, EFG 1998, 926). Die genannte Bescheinigung seines Arbeitgebers (mit einer Einzelaufstellung der Nichtrückkehrtage) ist auch dann von einer Nachprüfung durch die Finanzbehörden und das Finanzgericht des Ansässigkeitsstaates nicht ausgeschlossen, wenn sie dem Betriebsstättenfinanzamt vorgelegt worden war und dort mit einem Sichtvermerk versehen wurde (was vorliegend nicht der Fall war; vgl. hierzu: Brandis in: Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Art. 15 a Schweiz Rn. 50, mit umfangreichen Nachweisen zum Schrifttum und zur Rechtsprechung).
- 57 Ein Rückkehrtag i. S. d. Art. 15 a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz liegt vor, wenn der Arbeitnehmer nach Arbeitsende tatsächlich in den Ansässigkeitsstaat (hier: in die Bundesrepublik Deutschland) zurückgekehrt ist. Dies gilt auch dann, wenn die Ankunft im Ansässigkeitsstaat oder sogar das Ende der Arbeitstätigkeit im anderen Vertragsstaat zeitlich auf den Folgetag fällt. Ist der Arbeitnehmer tatsächlich nicht in den Ansässigkeitsstaat zurückgekehrt, so kommt es nach Art. 15 a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz auf die Veranlassung der Nichtrückkehr **aufgrund der Arbeitsausübung** des Steuerpflichtigen an (sogenannter Nichtrückkehrtag). Eine solche Veranlassung ist u. a. anzunehmen, wenn die Rückkehr in den Ansässigkeitsstaat (die Bundesrepublik Deutschland) nicht zumutbar war (BFH-Urteile in BFH/NV 2005, 840 zu II. 4. unter Hinweis auf die „Generelle Verständigungsvereinbarung“ vom 24. Juni 1999, abgedruckt bei Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen, Deutschland-Schweiz, B 15 a. 2 Nr. 11; vgl. dagegen zur „betrieblichen Veranlassung“ von Aufwendungen im Sinne von § 4 Abs. 4 EStG: Heinicke in: Schmidt, EStG, Kommentar, 26. Aufl., 2007, § 4 Rn. 480, mit weiteren Nachweisen). Sowohl hinsichtlich der Zahl der Nichtrückkehrtage als auch in Bezug auf die berufliche Veranlassung der auswärtigen Übernachtungen (bei Nichtrückkehr) liegt die objektive Beweislast (Feststellungslast) beim Steuerpflichtigen (BFH-Urteile in BFH/NV 2005, 840; in BFH/NV 2005, 267; Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a. a. O., B 15 a. 2, Nr. 31 4. -„vom deutschen Steuerfiskus hoch angesetzten Nachweiserfordernissen“). Macht der Steuerpflichtige dabei einen Sachverhalt geltend, der sich auf Vorgänge außerhalb der Bundesrepublik Deutschland bezieht, muss er den Finanzbehörden und dem Finanzgericht die erforderlichen Beweismittel präsentieren, z. B. müssen im Ausland ansässige Zeugen

zur Sitzung des Finanzgerichts gestellt werden (sogenannte subjektive Beweis[führungs]last: BFH-Beschlüsse vom 3. April 2007 VIII B 60/06, BFH/NV 2007, 1341; 11. November 2004 V B 82/04, BFH/NV 2005, 568, jeweils mit umfangreichen Nachweisen; Wüllenkemper, EFG 2006, 1174).

- 58 Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze ist davon auszugehen, dass der Kläger in den Streitjahren 1998 und 1999 an mehr als 60 Tagen aus beruflichen Gründen (aufgrund seiner Arbeitsausübung im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz) nicht in den Ansässigkeitsstaat (die Bundesrepublik Deutschland) zurückgekehrt ist (Hinweis auf die Aufstellung der Nichtrückkehrtage für 1998 und 1999, Bl. 79 - 81 der FG-Akten 11 K 56/99 bzw. Bl. 22 - 24 der FG-Akten 11 K 231/03), im Streitjahr 2000 an mehr als 45 Tagen aufgrund beruflicher Veranlassung nicht in den Ansässigkeitsstaat zurückgekehrt ist. Für das Streitjahr 2000 war die Anzahl von (für die Grenzgängereigenschaft) 60 unschädlichen Tagen durch eine proportionale Kürzung herabzusetzen, weil der Kläger ab dem 01. Oktober 2000 wegen der Verlagerung seines Wohnsitzes in die Schweiz dem Besteuerungsrecht der Schweiz unterlag. Die entsprechende proportionale Kürzung von 9/12 von 60 ergibt - wie bereits erwähnt - 45 unschädliche Tage (im Hinblick auf die Grenzgängereigenschaft).
- 59 Zu diesem Ergebnis kommt der Senat aufgrund seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO).
- 60 Im Finanzgerichtsprozess bedürfen Besteuerungsgrundlagen, wie z. B. die Frage, ob ein Arbeitnehmer an mehr als 60 Tagen aus beruflichen Gründen (aufgrund seiner Arbeitsausübung) nicht in den Ansässigkeitsstaat zurückkehrt, demzufolge nicht mehr als Grenzgänger zu beurteilen ist, nicht nur der Glaubhaftmachung, sondern des (vollen) Beweises (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 840). Nur wo Prognosen Bestandteil der Besteuerungsgrundlagen sind, reicht dem Finanzgericht im Prozess Glaubhaftmachung als mindere Form der Beweisführung aus (BFH-Urteil vom 01. August 1984 I R 88/80, BStBl II 1985, 44; Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, Rn. 8165).
- 61 Der danach erforderliche (volle) Beweis soll dem Gericht die Überzeugung von der Wahrheit oder Unwahrheit einer entscheidungserheblichen Tatsache vermitteln. Im Hinblick auf die Unzulänglichkeit der hierfür gegebenen Mittel genügt ein so hoher Grad von Wahrscheinlichkeit, dass kein vernünftiger, die Lebensverhältnisse klar überschauender Mensch noch zweifelt (Urteil des Bundesgerichtshofs -BGH- vom 12. Februar 1970 III ZR 139/67, BGHZ 53, 245, 256 -Anastasia-; Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, a. a. O., Rn. 8185/9). Ausreichend aber auch erforderlich ist, dass sich der Richter in tatsächlich zweifelhaften Fällen mit einem für das praktische Leben brauchbaren Grad von Gewissheit überzeugen muss (BFH-Urteil vom 24. März 1987 VII R 155/85, BFH/NV 1987, 560). Das hiernach erforderliche Maß an Wahrscheinlichkeit, ob sich ein steuerrechtlich erheblicher Sachverhalt ereignet hat oder nicht (z. B. ob ein Arbeitnehmer an mehr als 60 Tagen aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist), gewinnt das FG nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO frei (BFH-Urteil vom 19. März 1982 VI R 25/80, BStBl II 1982, 442). Es ist grundsätzlich nicht an Beweisregeln gebunden, sondern nur seinem Gewissen unterworfen (vgl. hierzu allgemein: Birkenfeld, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V., Bd. 9, 245, 321 ff). Nur in Ausnahmefällen ist das Finanzgericht Beweisregeln dergestalt unterworfen, dass zum Beweis einer entscheidungserheblichen Tatsache lediglich bestimmte Beweismittel zugelassen sind (vgl. in diesem Zusammenhang: Anm. in: Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung -HFR- 1987, 520 m. w. N.). Grundsätzlich verbietet jedoch der in § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO zum Ausdruck kommende Grundsatz der freien Beweiswürdigung, dass das FG selbst feste Beweisregeln erfindet oder sich auferlegt (vgl. Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, a. a. O., Rn. 8185/3).
- 62 Diese Grundsätze im Streitfall in dem Sinne einzuschränken, dass die Zahl der Nichtrückkehrtage und die berufliche Veranlassung für die Nichtrückkehr nur durch die Vorlage von bestimmten Beweismitteln (Reisekostenabrechnungen, Übernachtungsbelege, Arbeitszeitznachweise u. ä. - so aber ersichtlich das FA: vgl. dessen Schriftsatz vom 29. März 2007) bewiesen werden können, besteht keine Veranlassung .

Dies ist deshalb in Übereinstimmung mit den dargelegten Rechtsgrundsätzen abzulehnen, weil es sich mit dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung nicht vereinbaren lässt. Dabei berücksichtigt der Senat im Rahmen seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung insbesondere auch die Ausführungen des Klägers und seiner Ehefrau in den Erörterungsterminen vor dem Einzelrichter am 14. Juli und am 28. September 2006 und am 30. März 2007 in der mündlichen Verhandlung, die soweit sie keinen eigenen Zweifeln des Senats begegnen und damit mit der erforderlichen Wahrscheinlichkeit feststehen (vgl. Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, a. a. O., Rn. 8185/6), der Entscheidung zugrunde gelegt werden. Insbesondere verbietet der Grundsatz der freien Überzeugungsbildung aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens die „schablonenhafte“ Anwendung von Einzelvereinbarungen oder generellen Vereinbarungen in Verständigungsverfahren zwischen der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland (Hinweis z. B. auf die Verständigungsvereinbarung zur Frage der Zumutbarkeit einer Rückkehr an den Wohnsitz - in Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a. a. O., B 15 a. 2 Nr. 6; vgl. die Generelle Verständigungsvereinbarung dazu, wenn die Straßenentfernung mehr als 110 km beträgt und die für die Wegstrecke von der Arbeitsstelle zum Wohnort benötigte Zeit hin und zurück mit den in der Regel benutzten Transportmitteln 3 Stunden übersteigt: - s. Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a. a. O., B 15 a. 2 Nr. 11; zur beruflichen Veranlassung der Nichtrückkehr aufgrund einer Niederlassungsbewilligung: - in Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a. a. O., B 15 a. 2 zu Nr. 19). Verständigungsvereinbarungen kommt keine unmittelbare Gesetzeskraft zu (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 21. August 1996 I R 80/95, BStBl II 1997, 134; vom 01. Februar 1989 I R 74/86, BStBl II 1990, 4). Verwaltungsinterne Absprachen, die im Rahmen des Vollzugs des Doppelbesteuerungsabkommens getroffen werden, sind für den erkennenden Senat keinesfalls bindend (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes; BFH-Urteil vom 21. August 1996 I R 80/95, BStBl II 1997, 134).

63 Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze geht der Senat übereinstimmend mit den zuvor dargelegten materiellen und formellen Rechtsgrundsätzen davon aus, dass der Kläger an 96 Tagen im Streitjahr 1998 (vgl. 79 - 81 der FG-Akten 11 K 56/99), an 83 Tagen für das Streitjahr 1999 (Bl. 29 - 31 der FG-Akten 11 K 231/03) und an 50 Tagen für das Streitjahr 2000 (Bl. 20-21 der FG-Akten 11 K 231/03) aus beruflichen Gründen nicht in den Ansässigkeitsstaat (an seinen Wohnsitz im Str. in X) zurückgekehrt ist. Eine stichprobenartige Überprüfung der Angaben des Klägers in den Aufstellungen über seine Nichtrückkehrtage in den Erörterungsterminen vom 24. Juli 2006 und vom 28. September 2006 hat ergeben, dass der Kläger diese Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht hat. Er hat dem Einzelrichter überzeugend vorgetragen, dass seine Arbeitsausübung, die zum 01. Januar 1998 bei der Fa. P (Schweiz) AG in Z begann, einen hohen Arbeitseinsatz erforderte. Insbesondere auch der Umstand, dass die Tätigkeit des Klägers häufig bis 22 Uhr und darüber hinaus andauerte (vgl. z.B. die Angaben zum 12. Januar 1998, 14. Januar 1998, 7. Mai 1998, 8. September 1998, 1. Februar 1999, 10. Juni 1999, 9. November 1999, 1. Dezember 1999, 13. Januar 2000, 2. Februar 2000, 10. Mai 2000 und 11. Juli 2000), wird auch durch die Bestätigung seines Arbeitgebers vom 24. September 1998 (Bl. 14 der Rechtsbehelfsakten) bekräftigt. Hierin wird dargelegt, dass die Arbeitstage bei dem Arbeitgeber des Klägers (der P [Schweiz] AG) oft bis in den Abend hinein dauerten (Hinweis u.a. auf Kundenanlässe und Workshops). Des Weiteren wird auf diese hohe Arbeits(zeit)belastung, die sich nicht an fest vereinbarten Arbeitszeiten fest machen ließ, durch das Schreiben des damaligen Leiters der Abteilung des Klägers, O D (Bl. 140 der FG-Akten) untermauert. In diesem Schreiben wird darauf hingewiesen, dass in den Jahren 1998 der Betrieb des Arbeitgebers des Klägers im Aufbau war und demzufolge von allen Mitarbeitern einen erhöhten Einsatz verlangte. Im Arbeitsvertrag des Klägers wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass Überstunden verlangt und geleistet werden mussten (Art. 2 Nr. 2 des Arbeitsvertrages vom 29. April 1997), und diese im Übrigen nicht zusätzlich (gesondert) entgolten wurden (Art. 4 des Arbeitsvertrages vom 29. April 1997). Welchen Sinn angesichts dieser Regelungen und Tatsachen das Verlangen des FA nach Arbeitszeitznachweisen, Rapporten haben soll, wird nicht ersichtlich.

64 Diese Angaben in den Aufstellungen über die Nichtrückkehrtage sind auch vom FA nicht in Frage gestellt worden. An den Tagen, an denen der Kläger bis weit in den Abend hinein gearbeitet hat (bis 22:30 Uhr

und darüber hinaus), war ihm die Rückkehr von seinem Arbeitsort in Z an seinen Wohnort in X im Str. „aufgrund seiner Arbeitsausübung“ (Art. 15 a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz) nicht zumutbar. Dabei berücksichtigt der Senat insbesondere, dass die Entfernung zwischen dem Arbeitsort und dem Wohnort des Klägers rd. 95 km betrug. Nach den unwidersprochenen Darlegungen des Klägers, die auch keinen eigenen Zweifeln des Senats begegnen, benötigte er für die Fahrt von seinem Wohnort zum Arbeitsort bzw. von seinem Arbeitsort zum Wohnort zurück jeweils rd. 1,5 Stunden. Dabei zieht der Senat insbesondere in seine Erwägungen mit ein, dass in den Streitjahren 1998 bis 2000 eine Verbindung über die Autobahn nur bis H bestand und der Kläger demzufolge für die Kilometer von H bis nach Z Landstraßen benutzen musste, die sehr stark belastet waren. Im Übrigen ist allgemein bekannt, dass die Autobahn zwischen S und H sehr stark befahren wird und es häufig zu Staus kommt. Bei der Frage der Zumutbarkeit berücksichtigt der Senat auch die häufig und gerade an den hier in Rede stehenden Tagen lange Arbeitszeit des Klägers. Seine übliche Arbeitszeit begann morgens gegen 9 Uhr und endete an den Tagen, die hier in Rede stehen, gegen 20 Uhr bzw. später. Er hatte demzufolge gegen 22 Uhr bereits einen 13stündigen Arbeitstag hinter sich. Der Arbeitgeber des Klägers weist sinngemäß (und zutreffend) darauf hin (vgl. dessen Schreiben vom 24. September 1998, Bl. 22 der Rechtsbehelfsakten), dass es im Sinne der Sicherheit des Klägers (im übrigen auch: der Verkehrssicherheit) nicht (mehr) zu verantworten gewesen sei, wenn dieser nach einem solch anstrengenden Arbeitstag noch rd. 100 km über eine stark befahrene Autobahn hätte fahren und dafür noch rd. 1,5 Stunden hätte aufwenden müssen.

- 65 Unzumutbar war die Rückkehr an diesen Tagen auch deshalb, weil der Kläger sich die Möglichkeit verschafft hatte, in einer kürzeren Entfernung (rd. 44 km von seinem Arbeitsort in Z entfernt) bei seiner Schwester in G zu übernachten. Soweit begegnet dieser Sachvortrag des Klägers keinen Bedenken des Senats. Der Kläger hat vorgetragen, dass er sich hierzu kurzfristig entscheiden konnte, wenn er aufgrund seiner Arbeitsbelastung am jeweiligen Tag sich außerstande sah, abends noch nach X in den Str. zu fahren. Im Übrigen folgt der Einzelrichter dem Vortrag des Klägers auch insoweit, dass die Strecke zwischen Z und G wesentlich weniger anstrengend zu fahren gewesen ist (mit dem eigenen Fahrzeug) als die Strecke zwischen Z und S bzw. X.
- 66 Dem Kläger war die Rückkehr an seinen Wohnort in X auch im Hinblick darauf unzumutbar, weil er nach den bis in die späten Abendstunden dauernden Dienstzeiten bereits gegen 9.00 Uhr am folgenden Tag wieder an seinem Arbeitsplatz in Z zu erscheinen hatte. Soweit das FA in seinem Schriftsatz vom 29. März 2007 in Zweifel zieht, dass der ausschließliche Arbeitsort des Klägers in Z gewesen ist, ist dieses vorbringen schlicht abwegig. Anhaltspunkte hierfür ergeben sich weder aus den dem FG vorliegenden Akten noch dem Vortrag der Beteiligten. Demzufolge sind die diesbezüglichen Mutmaßungen des FA geradewegs „aus der Luft“ gegriffen.
- 67 Ab dem 01. September 1999 war dem Kläger in jedem Fall die Rückkehr an den darlegten Tagen (an denen er bis in die späten Abendstunden seiner Arbeit nachging) unzumutbar. Er hatte sich in ungefähr 8 km Entfernung von seinem Arbeitsort (Z) in U im Weg 1 eine angemessene Wohnung angemietet. An der Anmietung dieser Wohnung stehen keinerlei Bedenken. Diese Wohnung hatte der Kläger u. a. auch deshalb angemietet, weil er auf diese Weise die lange An- und die Rückreise zwischen seinem Wohnort in X und seinem Arbeitsort in Z vermeiden konnte. Im Übrigen war es dem Kläger nach Auffassung des erkennenden Senats auch unzumutbar, an diesen Tagen nach Hause zu fahren im Hinblick nicht nur auf die physische und psychische Belastung, die diese Fahrten zum Wohnort bzw. vom Wohnort zurück zum Arbeitsort hervorgerufen haben, sondern auch im Hinblick auf die dadurch entstehenden Kosten.
- 68 Wesentlich in diesem Zusammenhang ist auch, dass der Kläger, der zu Beginn seiner Tätigkeit bei seinem Arbeitgeber, der P (Schweiz) AG - bereits (!) 46 Jahre alt war -, diese Tätigkeit als eine Chance verstand, sich bei seinem neuen Arbeitgeber in der Schweiz zu etablieren und eine dauerhafte und angemessene Tätigkeit ausüben zu können. Er beabsichtigte von Anfang an - für den Fall, dass er den Anforderungen seines Arbeitgebers genügen und demzufolge eine dauerhafte Anstellung erreichen würde

- seinen Lebensmittelpunkt insgesamt in die Schweiz zu verlegen. Diesen Plan hat der Kläger von Anfang seiner Tätigkeit an für die P (Schweiz) AG (Schritt für Schritt) in die Tat umgesetzt. Er musste dabei auch auf sein familiäres Umfeld Rücksicht nehmen. Seine Ehefrau war bis zum 30. September 2000 bei der W in X beschäftigt. Sie hat ihre Tätigkeit dort beendet, nachdem absehbar war, dass die Tätigkeit des Klägers auf Dauer angelegt sein würde. Die Kinder des Klägers und seiner Ehefrau verließen in den Jahren 1998 bis 2000 das elterliche Haus und standen somit auf eigenen Füßen. Der Kläger hat dann zum 01. September 1999 eine Wohnung in Z angemietet und wohnt seitdem bis heute in der Schweiz. Das Haus in X im Str. hat er inzwischen verkauft. Dies alles bestätigt die Auffassung des Senats, dass der Kläger von Anfang an die Absicht verfolgt hat, seinen Lebens(Arbeits-)mittelpunkt in die Schweiz zu verlegen, und demzufolge seine beruflichen und auch seine privaten Interessen in der Schweiz zu verwirklichen

- 69 Der Einwand des FA hinsichtlich einzelner Übernachtungsbelege (die von Hotels in der Schweiz ausgestellt wurden - vgl. den Schriftsatz des FA vom 29. März 2007 a.E. unter Hinweis auf Erkenntnisse der Finanzverwaltung, niedergelegt im Grenzgängerhandbuch Fach A Teil 4 Nummer 2a, Bl. 149 der FG-Akten 3 5/07), wobei die diesbezüglichen Übernachtungen als beruflich veranlasst beurteilt wurden (lt. den Aufstellungen über die Nichtrückkehrtage), die angegebenen Umsatzsteuersätze seien fehlerhaft, spricht nicht die Richtigkeit des Vortrags des Klägers, er habe an den a.a.O. genannten Tagen in diesen Hotels übernachtet hat. Bereits in dem Erörterungstermin vom 14. Juli 2006 erklärte die Ehefrau des Klägers, die seit Oktober 2000 als Buchhalterin in einem Büro in der Schweiz arbeitet und insoweit mit den steuerlichen Verhältnissen in der Schweiz vertraut ist, dass es vorkommt, dass die Steuersätze bezüglich der Kosten für Übernachtungen und Essen in der Schweiz falsch angegeben werden. Die Einwände des FA, die nunmehr wiederum vorgetragen werden (Hinweis auf den in der mündlichen Verhandlung dem Gericht übergebenen Schriftsatz vom 29. März 2007), setzen sich mit diesem Vorbringen nicht auseinander. Nach dem Vortrag der Ehefrau des Klägers in den oben genannten Gerichtsterminen hat der Senat keine Zweifel daran, dass die in den Abrechnungspapieren erwähnten Übernachtungen tatsächlich statt gefunden haben.
- 70 Nach alledem kommt der Senat zur Überzeugung, dass die in den Aufstellungen über die Nichtrückkehrtage angegebenen Tage der Nichtrückkehr zutreffend sind, und es im Übrigen dem Kläger unzumutbar war, an diesen Tagen an seinen Wohnort zurückzukehren. Er unterfällt demzufolge nicht der deutschen Besteuerung, sondern dem Besteuerungsrecht der Schweiz, die hiervon auch Gebrauch gemacht hat.
- 71 Der Senat berücksichtigt bei seiner Entscheidung im vorliegenden Streitfall durchaus, dass die Aufstellungen über die Nichtrückkehrtage erst lange nach dem jeweiligen Streitjahr erstellt wurden (im Jahre 2002 für die Jahre 1998 und 1999 und für das Jahr 2003 im Jahre 2004). Diese verspätete Aufstellung der Nichtrückkehrtage beruht ersichtlich auf der mangelnden Sachkenntnis und mangelnden Sorgfalt des (Prozess-)Bevollmächtigten. So hat das FA bereits in seinem Schreiben vom 3. März 1998 (Bl. 26/1998 der Einkommensteuerakten/Band II), das an den (Prozess-) Bevollmächtigten gerichtet ist, darum gebeten, entsprechende Nachweise hinsichtlich der Zahl Nichtrückkehrtage und der beruflichen Veranlassung der Nichtrückkehr vorzulegen. Der Bevollmächtigte stellte sich ersichtlich auf den abwegigen Standpunkt, dass allein die Entfernung zwischen dem Arbeitsort in Z und dem Wohnort des Klägers X im Hinblick auf die generelle Grenzgängerregelung (mehr als 100 km und mehr als 3 Stunden Zeit für die Wegstrecken) genüge, um eine ausreichende Anzahl von Nichtrückkehrtagen und die berufliche Veranlassung der Nichtrückkehr darzulegen und demzufolge der Kläger nicht als Grenzgänger beurteilen zu sei. Immerhin hat er dann den Kläger veranlasst, nach dem Gerichtsbescheid des 11. Senats vom 30. April 2002 11 K 56/99, in dem dieser hierzu Ausführungen gemacht hat, Aufstellungen über die Nichtrückkehrtage und Darlegungen zur beruflichen Veranlassung der Nichtrückkehr an seinen Wohnort zu machen.

- 72 Diese Aufstellungen begegnen auch im Hinblick darauf, dass sie lange nach den Streitjahren durch den Kläger erstellt wurden, keinen durchgreifenden Bedenken des Gerichts. In den Erörterungsterminen vom 14. Juli und vom 28. September 2006 wurde der Kläger durch den Einzelrichter eingehend dazu befragt, wie er die Angaben lt. den Aufstellungen der Nichtrückkehrtage noch Jahre nach dem jeweiligen Streitjahr habe anfertigen können. Der Kläger vermittelte dem Berichterstatter den Eindruck, dass er sich intensiv und unter großen (auch gewissenhaften) Einsatz um eine zutreffende Darlegung der Nichtrückkehrtage bemüht hat. Den psychischen Belastungen, die er sich durch diese Arbeit ausgesetzt sah, führten beim Kläger dazu, dass er schwer erkrankte. Der Kläger vermittelte in jedem Fall den Eindruck, dass er sich intensiv anhand der ihm damals noch vorliegenden Unterlagen, wie Besprechungsprotokolle und anderer Unterlagen seines Arbeitgebers, um eine wahrheitsgemäße Aufstellung bemüht hat. Eine zeitnähere und damit ggf. von vornherein zu keinen Zweifeln Anlass gebende Aufstellung der Nichtrückkehrtage scheiterte im Streitfall ersichtlich an der mangelnden Sachkenntnis und Oberflächlichkeit des (Prozess-) Bevollmächtigten. Dessen Tätigkeit beschränkte sich bis zum Jahre 2002 (Hinweis auf den ersten, den Mitwirkungspflichten des Klägers genügenden Schriftsatz vom 2. Juli 2002, Bl. 72ff der FG-Akten 11 K 56/99) im Wesentlichen darauf, ständig (und überflüssigerweise) neue Verfahren anzustrengen, neue Anträge zu stellen, nicht jedoch darauf, seinen Mandanten anzuhalten, seiner Darlegungs- und Beweislast nachzukommen.
- 73 Diese mangelhafte Sachkunde bei der Führung des Prozesses durch den Bevollmächtigten wirkt sich hier letztendlich nicht zu Lasten des Klägers aus, weil es diesem noch mit hohem persönlichen Einsatz gelungen ist, im Jahr 2002 bzw. 2004 entsprechende Tatsachen darzulegen und auch zu beweisen, die die Schlussfolgerung rechtfertigen, dass er an mehr als 60 Tagen in den Jahren 1998 und 1999 bzw. an mehr als 45 Tagen im Jahr 2000 aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnort zurückgekehrt ist und demzufolge nicht als Grenzgänger der deutschen Besteuerung unterliegt.
- 74 2. Im Übrigen gehen die Beteiligten (nunmehr) übereinstimmend und zutreffend davon aus, dass der Kläger bis zum 30. September 1999 in X im Str. seinen Wohnsitz und seine ständige Wohnstätte (BFH - Urteil vom 16. Dezember 1998 I R 40/97, BStBl II 1997, 207; Art 4 DBA-Schweiz) hatte (Hinweis auf die Gestaltung der Wohnung, den Aufenthalt seiner Kinder und seiner Ehefrau in diese Wohnung, die häufige Anwesenheit des Klägers in der Wohnung etc.). Erst ab Anfang Oktober 2000 hat der Kläger nunmehr seinen alleinigen Wohnsitz in der Schweiz und zum damaligen Zeitpunkt in U im Weg 2. Der Senat folg insoweit ohne Bedenken den Ausführungen des FA in den Einspruchsentscheidungen vom 1. September 2003 und vom 26. August 2002, jeweils zu III).
- 75 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO; die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit im Kostenpunkt auf den §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 11, 709 und 711 Zivilprozessordnung (ZPO).
- 76 4. Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren war gemäß § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO für notwendig zu erklären, weil der Kläger die Hilfe eines Bevollmächtigten zur Beurteilung der Rechtslage und zu seiner Vertretung für unentbehrlich halten durfte (BFH-Beschluss vom 21. Dezember 1967 VI B 2/67, BStBl II 1968, 181).